

A imprescindibilidade dos critérios linguístico-textuais na produção de documentos com força probatória e a garantia do devido processo legal

Olívia do Carmo Petreca

Faculdade de Direito de São Bernardo do Campo, Brasil

10.21747/21833745/lanlaw/6_1a6

Abstract. *Evidence, along with a persuasive address, is presented to the judge to support a petition, in the hope of securing a favourable judgment. In tax proceedings, in both administrative and judicial courts, the evidence is predominantly documentary and produced either by the taxpayers or by the public administrators, by means of documents such as tax infraction notices, overdue liability certificates, licenses etcetera. However, for these documents to be valid, some prescriptive rules must be followed. This article presents an analysis of such documents produced by public officials and to do so uses "logical-semantic Constructivism" derived from studies produced by Paulo de Barros Carvalho. These analyses show the importance of linguistic criteria for interpreting legal texts in the area of taxation and for helping to reduce subjectivity in litigation. This article analyses cases judged by the Brazilian Supreme Court to show the flexibilisation of due process when the law is applied to distortions and linguistic problems in legal texts which result in the relaxation of due process.*

Keywords: *Evidence in tax law, logical-semantic Constructivism, legal interpreting, forensic linguistics.*

Resumo. *A prova é o instrumento posto ao conhecimento do julgador para, em conjunto com um discurso persuasivo, induzir o seu convencimento. No processo tributário, tanto na seara administrativa, quanto judicial, as provas são preponderantemente documentais, sejam as produzidas pelo particular, sejam as emitidas pela administração pública através de autos de infração, certidões de dívida ativa, licenças, dentre outros. Todavia, para a produção de tais documentos devem ser seguidas determinadas prescrições normativas hábeis a conferir validade aos documentos. Este artigo apresenta uma análise acerca da presunção de validade dos documentos constituídos no âmbito fiscal, sob a ótica do construtivismo lógico-semântico difundido por Paulo de Barros Carvalho, através da qual se objetiva expor a importância da observância aos critérios linguísticos na interpretação dos*

enunciados normativos para amenizar a margem de subjetividade daquele que interpreta e se aproximar da efetivação do devido processo legal no âmbito tributário. Para tanto, expõe-se o cotejo entre enunciados normativos e litígios dirimidos no Supremo Tribunal Federal sobre as distorções e negligências linguísticas que ocorrem na aplicação da lei e resultam na flexibilização do devido processo legal.

Palavras-chave: *Provas no direito tributário, construtivismo lógico semântico, interpretação jurídica, linguística forense.*

Introdução

Os documentos que formalizam a relação jurídica obrigacional no âmbito fiscal entre o sujeito ativo, na figura do ente público, e o passivo, enquanto contribuinte ou responsável tributário, são constituídos a partir do lançamento, que consiste na transposição em linguagem apropriada dos fatos tributáveis prescritos em lei após serem identificados no mundo fenomênico. São previstas três formas no Código Tributário Brasileiro para a concretização do lançamento, quais sejam: de *ofício*, pela qual não há participação do sujeito passivo; por *declaração*, consistente na prestação de informações pelo sujeito passivo para que o ativo possa fazer o lançamento; e por *homologação*, caracterizada pela apuração, declaração e pagamento antecipado pelo sujeito passivo, modalidade em que só ocorre a participação do ente público para verificar a regularidade e homologar a declaração e recolhimento feitos.

Não obstante haver a participação do particular em duas das três modalidades de lançamento, é uma atividade privativa da autoridade pública. Assim, independente da forma de lançamento cabível, aludida atividade sempre estará sujeita ao crivo do fisco, principalmente se for verificada alguma irregularidade ou inadimplemento – casos em que a autoridade pública poderá fazer as alterações pertinentes em novo lançamento, abrangendo o valor correspondente à obrigação inicial, seja principal ou acessória, e às penalidades cabíveis. Os atos realizados pela autoridade pública têm presunção de veracidade; por conseguinte, quando questionado pelo particular, o ato administrativo é favorecido, exigindo-se do contribuinte ou responsável tributário prova em contrário como condição para que reste demonstrado o equívoco no ato.

No entanto, a produção de prova contrária por vezes é inviável ou até desnecessária, pois pode depender de situações de difícil ou impossível reprodução para nova aferição, como, por exemplo, nas autuações por poluição sonora, ou pode acontecer de o próprio ato administrativo servir como base de argumentação em função de irregularidades intrínsecas. Mesmo nas situações que pressupõe aferições por equipamentos, as diretrizes estão preconizadas em instrumentos normativos, devendo o ato administrativo observá-las, pois são vinculados à lei. Todavia, é possível constatar diversos desvios decorrentes das constantes negligências linguísticas na elaboração e aplicação das previsões normativas, ora pela distorção ou relativização dos vocábulos preconizados nos demais enunciados legais, ora pela inobservância dos princípios norteadores do direito na aplicação da legislação tributária.

Nesse ínterim, destacam-se como problemática a ser apresentada no presente artigo as negligências e divergências em relação ao sentido e à significância dos signos constantes da legislação, formadores da norma individual e concreta que tendem a afetar o patrimônio do contribuinte, que resultam na fragilização no devido processo legal em razão da soma entre o fato de que a legislação vincula a atuação dos agentes públicos (e os

atos destes possuem presunção de veracidade), com o fato de que os problemas linguísticos salientados são amplamente relevados pelos julgadores, tanto em âmbito judicial, quanto administrativo.

Tecidas as considerações supra, esclarece-se que o raciocínio que se busca desenvolver se inicia a partir da exposição e breve análise da formação da obrigação e dos documentos com força probatória no direito tributário, para então traçar considerações acerca da presunção de veracidade de que são revestidos aqueles produzidos pela administração pública e dos princípios que os norteiam. Pretende-se, também, demonstrar, a partir de litígio recentemente julgado pelo Supremo Tribunal Federal, o benefício da adoção do método lógico que englobe elementos linguístico-textuais como instrumento de interpretação dos enunciados legais e seus efeitos no contraditório, tanto nos processos administrativos, quanto judiciais, a fim de amenizar a margem de subjetividade daquele que enuncia e proporcionar maior segurança jurídica aos operadores do direito e aos afetados pela aplicação da norma, garantindo efetivamente o devido processo legal, ainda que favorecido o ato público pela presunção de veracidade.

As diretrizes basilares da constituição de documentos no âmbito fiscal

O Direito tributário norteia a relação entre o Estado, na figura do fisco, e o particular, enquanto contribuinte ou responsável. Nas palavras de Machado (2013: 51):

É o ramo do Direito que se ocupa das relações entre o fisco e as pessoas sujeitas a imposições tributárias de qualquer espécie, limitando o poder de tributar e protegendo o cidadão contra os abusos desse poder.

Aludidas imposições se revelam em obrigações principais e acessórias, que são apresentadas no artigo 113 pelo Código Tributário Brasileiro.

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária

A obrigação principal é caracterizada pela obrigação pecuniária em razão do fato gerador ou penalidade pelo inadimplemento ou cumprimento de forma irregular da obrigação; e as acessórias, também denominadas de deveres instrumentais, são aquelas que têm por objeto ações ou omissões em favor da fiscalização ou arrecadação dos tributos.

Tributo, por sua vez, é conceituado pelo mesmo diploma como toda prestação pecuniária compulsória instituída em lei, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada e utilizada pelo Estado como meio de arrecadação e instrumento de intervenção. A legislação pátria adota cinco tipos de tributos, quais sejam: *os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, as contribuições sociais e os empréstimos compulsórios*. Para cada tributo existe uma série de regras constitucionais limitadoras que devem ser observadas ao formalizar, através do lançamento, a obrigação oriunda de um fato tributável realizado.

O lançamento, conforme disposto no Código Tributário Nacional e nos ensinamentos da doutrina, concorde com o entendimento do professor Paulo de Barros Carvalho (2011b: 510), é um ato jurídico administrativo simples, constitutivo e vinculado, realizado a partir da verificação da ocorrência de um fato jurídico tributário, mediante o qual será inserida uma norma individual e concreta no ordenamento, formalizando um vínculo obrigacional pela individualização dos sujeitos ativo e passivo e determinação do objeto da prestação, evidenciando seus fundamentos (matéria tributável), elementos de cálculo e termos espaço-temporais em que o crédito há de ser exigido. Motivando a percepção de lançamento como ato jurídico, o doutrinador (Carvalho, 2011b: 509-510) elucida que o crédito tributário só nasce com sua formalização, transformando-se em norma individual e concreta, o que ocorre com o ato de aplicação da regra-matriz de incidência, que verte em linguagem jurídica competente o fato e a respectiva relação tributária. Reforçando o posicionamento sobre o lançamento enquanto ato, Amaro (2004: 335) motiva em sua essência corresponder à mera formalização dos fatos já apurados, de modo que apenas descreve o que detectou através do fato gerador da obrigação tributária.

O lançamento não tende nem a verificar o fato e nem a determinar a matéria tributária, nem a calcular o tributo, e nem a identificar o sujeito passivo. O lançamento pressupõe que todas as investigações eventualmente necessárias tenham sido feitas e que o fato gerador tenha sido identificado nos seus vários aspectos subjetivo, material, quantitativo, especial, temporal, pois só com essa prévia identificação é que o tributo pode ser lançado.

Carvalho (2011b: 959), em suas esclarecedoras pontuações, ressalta que o lançamento, além de ter força probatória quanto ao fato ocorrido, pode ser utilizado para referir-se aos vínculos, no sentido de conexões de responsabilidade, como no caso das presunções utilizadas para configuração de grupo econômico.

Conforme anteriormente abordado, o lançamento, e consequente constituição do crédito tributário, ao passo que formaliza uma obrigação tributária, embora seja competência privativa da autoridade administrativa, pode se dar por iniciativa do próprio contribuinte, nos termos do Código Tributário Nacional, em que são previstas três modalidades: o lançamento de *ofício*, por *declaração* (misto) e por *homologação*. O lançamento de *ofício* ocorre por iniciativa da própria autoridade administrativa, nos casos predeterminados pela lei, sem participação do particular, como, por exemplo, o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) e o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), casos em que as Secretarias das Fazendas municipais e estaduais, respectivamente, mantêm cadastro dos proprietários e fazem os lançamentos. Salienta-se que o lançamento de *ofício* pode ocorrer em relação a todos os tributos, inclusive os que deveriam ser objeto de lançamento por declaração ou homologação, quando o contribuinte ou responsável se abstém de cumprir alguma obrigação legal. O lançamento por declaração é cabível quando a legislação tributária impõe ao sujeito passivo a obrigação de fornecer à autoridade as informações necessárias ao lançamento do crédito tributário. Deste modo, ocorre a declaração à autoridade; o lançamento por esta é a notificação do contribuinte. Pode ser utilizada em tributos de transmissão, como o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direito (ITCMD) e Imposto Sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI). A terceira modalidade consubstancia-se no lançamento por homologação, observado nos tributos cuja legislação determina ao sujeito passivo o dever de realizar a apuração do valor a recolher e o pagamento, independente de manifestação da autoridade administrativa, a qual tem conhecimento da atividade exercida pelo

sujeito passivo da obrigação e homologa a apuração do montante devido, vindo a se manifestar apenas se perceber alguma irregularidade ou ausência de pagamento, como, por exemplo, o Imposto Sobre Serviços (ISS) e o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS).

Portanto, ainda que nasça a norma individual e concreta a partir da realização da hipótese de incidência, a obrigação só sairá do plano abstrato e passará a ser exigível após sua formalização por meio do lançamento, nos termos prescritos pela lei. Para evitar imposições desmedidas aos particulares que se encontram na posição de contribuinte ou responsável tributário, a Carta Magna Brasileira prevê princípios e enunciados limitadores ao poder de tributar, dentre os quais se destacam a legalidade e a tipicidade tributária, enfatizados por Carvalho ao deliberar sobre o dever de toda atividade administrativa do Estado seguir fielmente os ditames legais.

O princípio da legalidade rege, severamente, toda a atividade administrativa do Estado. Os atos administrativos exarados pelos agentes públicos mantêm-se dentro dos estritos termos da lei, assim os de competência vinculada, como os discricionários, em qualquer setor do vasto campo de sua atuação. Em matéria tributária, terreno sobremodo delicado, por tocar direitos fundamentais dos administrados, quais sejam o direito a propriedade e a liberdade, as normas que disciplinam a atividade administrativa são especialmente rígidas, com seus momentos capitais regulados por expedientes que devem guardar cabal aderência aos mandamentos que o direito positivo institui. (Carvalho, 2011a: 666)

Torres (2004) pontua sobre o princípio da tipicidade, enquanto subprincípio da legalidade, citando os ensinamentos da ilustre jurista Yone Dolacio:

O princípio da tipicidade objetiva limitar à vontade no tocante à produção de efeitos jurídicos. Em especial na instituição e aplicação dos impostos, daí resultando os princípios da tipologia tributária: *numerus clausus* (enumeração exaustiva dos elementos da tributação); o do exclusivismo (os elementos são suficientes, vedando o acréscimo de outros pelo aplicador do direito), que caracteriza a tipicidade como fechada; o da determinação (o conteúdo da decisão vem determinado na lei tributária) que converte o tipo tributário em um tipo fechado. (Torres, 2004: 195)

Carvalho, a fim de ilustrar a atuação do princípio da tipicidade na prática, fragmenta-o em duas dimensões:

(i) no plano legislativo, como a estrita necessidade que a lei adventícia traga no seu bojo, de modo expresso e inequívoco, os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional; e (ii) no plano da facticidade, como exigência da estrita subsunção do evento aos preceitos estabelecidos na regra tributária que o prevê, vinculando-se, obviamente, à adequada correspondência estabelecida entre a obrigação que adveio do fato protocolar e a previsão genérica constante da norma abstrata, conhecida como regra matriz de incidência. (Carvalho, 2011b: 303-304)

A observância dos princípios elencados se torna suscetível de questionamento após a elaboração de um enunciado normativo ou de um documento vinculativo. Os documentos produzidos a partir do cumprimento de determinações normativas na forma de obrigações acessórias pelos particulares ou de lançamento, por ato administrativo, possuem força probatória, tendo os atos da administração presunção de veracidade e servindo

aludidos documentos para fundamentar os questionamentos que não se pautam na estrita análise de conformidade com o ordenamento e validade jurídica dos documentos decorrentes de atos administrativos. Em decorrência da presunção de veracidade dos documentos produzidos pela administração pública, destaca Carvalho que:

Nos autos de infração, o agente limita-se a circunscrever os caracteres fáticos, fazendo breve alusão ao cunho doloso ou culposo da conduta do administrado. Isso não basta. Há de provar, de maneira inequívoca, o elemento que integra o fato típico, com a mesma evidência que demonstra a integração material da ocorrência fática. (Carvalho, 2011b: 960-962)

Neste interim, é incontestável a relevância da estrita vinculação da administração pública aos ditames legais e ao sentido que orienta os princípios pertinentes, eis que, conforme aduz a jurista Di Pietro (2010: 63), revela uma forma de proteção ao particular, em razão de ser o princípio da legalidade uma das principais garantias de respeito aos direitos individuais, visto que a lei simultaneamente define e estabelece limites da atuação administrativa que tenha por objeto a restrição ao exercício de determinados direitos.

O documento produzido por ato administrativo enquanto prova e o devido processo legal

No direito Brasileiro, a obrigatoriedade da motivação dos atos é expressamente consubstanciada em enunciados legais como, por exemplo, o artigo 93, X da Carta Magna e o artigo 50 da lei de Processo Administrativo Federal, Lei nº 9.784/99. Araújo (1992: 93) conceitua o termo motivação apartado da ideia de motivo, adotando o sentido de designar a manifestação dos motivos e de todos os elementos que influem na legalidade, oportunidade e finalidade do ato, bem como a correspondência entre o motivo deste e seu conteúdo para motivação. Para o signo “motivo”, o autor atribui o sentido de pressuposto fático que embasa a produção do ato, a causa. Além do respeito aos direitos individuais, a necessidade da demonstração inequívoca se origina do fato de que o ato administrativo, por sua natureza, deve ser motivado. O que se faz necessário inclusive pelos impasses causados ao sujeito passivo nas relações tributárias pelas disposições concernentes ao ônus da prova.

No que tange ao ônus da prova, Machado (2013: 474-475) explica que o encargo de provar o fato constitutivo do direito é de quem o declara e deve seguir os ditames consubstanciados nas disposições do Código de Processo Civil, podendo se dar a inversão do ônus em favor do fisco em razão de indícios fortes da existência do fato gerador da obrigação tributária, capazes de autorizar a presunção de tal ocorrência. Prossegue tecendo considerações sobre a prática contenciosa tributária quanto ao cerceamento de defesa ante as contradições praticadas inclusive pelos juízes, ao passo que enfatiza o fato de ser comum o indeferimento de pedido do contribuinte pela produção de prova pericial, sob o argumento de ser desnecessária. Não obstante o impedimento imposto ao particular quanto à produção de prova, o autor destaca que em diversas lides as alegações do contribuinte são rejeitadas sob o argumento da falta de prova, casos em que a nulidade da decisão administrativa é discutível em face do cerceamento do direito de defesa, que engloba, especialmente, o direito de produzir provas.

Em suma, somada à possibilidade de inversão do ônus em favor do fisco, conforme reiteradamente mencionado, os atos praticados por agentes públicos possuem presunção de veracidade de forma que, caso venham a ser contestados, aquele que os questionou

deve fazer prova em contrário, pois referida presunção se revela na fé pública, conforme acertadamente esclarece Rodrigues (2002: 268): "Como goza ele de fé pública, presume-se que o conteúdo do documento seja verdadeiro, até prova em contrário.". Assim, pelo princípio da legalidade, ainda que o agente público deva fazer o que esteja expressamente disposto na lei, todos os seus atos devem ser motivados, tendo que, conforme as palavras de Maria Sylvia Zanella Di Pietro:

É precisamente essa margem de apreciação (ou discricionariedade limitada pelos critérios previstos em lei) que exige a precisa motivação da penalidade imposta para demonstrar a adequação entre a infração e a pena escolhida e impedir o arbítrio da Administração. Normalmente, essa motivação consta do relatório da comissão ou servidor que realizou o procedimento; outras vezes, consta de pareceres proferidos por órgãos jurídicos preopinantes aos quais se remete a autoridade julgadora; se esta não acatar as manifestações anteriores, deverá expressamente motivar a sua decisão. (Di Pietro, 2011: 613)

Nesse norte, não sendo provado o fato de maneira inequívoca, a presunção de veracidade gera uma flexibilização nos direitos e garantias constitucionais do contribuinte, este que, conforme salientado anteriormente, tende a ser tolhido em seu direito à produção probatória, seja pelas próprias condições que envolvem os fatos, seja pelo impedimento por parte dos magistrados. A função das provas, segundo Tomé (2017), se bifurca em duas correntes: cognoscitiva e persuasiva. Para a corrente cognoscitiva, a prova é essencialmente um instrumento de conhecimento e tem como função oferecer ao julgador elementos para estabelecer se determinado enunciado é verdadeiro ou falso, mediante conhecimento de realidade. Na concepção persuasiva, entende-se que a prova serve como meio de persuasão, não se prestando para reconhecer a verdade e/ou falsidade dos fatos, nem o seu conhecimento per se, o que, ressalta-se, não significa o desprezo pela verdade ou falsidade dos fatos, mas sim a finalidade da prova em convencer o destinatário sobre tal, o que se dá com o conhecimento dos elementos trazidos ao processo.

É incontestável a importância da figura da prova enquanto documento na seara tributária, porquanto a partir dela constatamos os termos da obrigação principal e aferimos se está em plena consonância com os enunciados jurídicos que determinam normas formais e materiais para, se não estiver, buscar a correção através do ato de provar se valendo de uma análise fática e formal através da ciência jurídica e outras pertinentes, uma vez que a atividade de provar consiste na constituição ou desconstituição dos fatos mediante o convencimento do julgador.

Todavia, a lei e os órgãos julgadores devem garantir os direitos fundamentais relativos ao devido processo legal preconizados no artigo 5º, incisos LIV e LV¹, da Carta Magna Brasileira, como o contraditório e a ampla defesa. Carvalho (2011b: 916-918), em suas considerações sobre os princípios mencionados, esmiúça-os, aduzindo que englobam, dentre outros, o direito a ser ouvido; a ampla publicidade de todos os atos do procedimento; a oportunidade de expressar suas razões; o dever de manifestação da autoridade em relação a cada argumento exposto; o direito de ser representado por profissional especializado e o direito de oferecer e produzir prova adequada à defesa de suas pretensões. Bem como avulta o direito de participar da produção e da contra produção, que consiste em estabelecer uma sequência contraditória, equilibrando a relação entre a administração e o administrado.

Não obstante os princípios e garantias constitucionais, o próprio poder público, inclusive através elaboração dos enunciados normativos que vão guiar a formulação dos documentos com força probatória, origina a fragilização dos direitos do contribuinte por causa das ilegalidades e ambiguidades presentes na redação, gerando insegurança jurídica ao sujeito passivo da obrigação tributária e originando a necessidade da busca pela tutela jurisdicional.

A função do construtivismo lógico-semântico e dos critérios textuais no alcance do devido processo legal

O Direito é uma ciência cujo principal instrumento é a linguagem, esta que, de acordo com Bronckart (2003: 21), é a principal viabilizadora da interação entre as referências do mundo biológico com as referências do mundo sociocultural, pressupondo um interacionismo consubstanciado no funcionamento dialógico da linguagem que traz as ações verbais como ações de uso conjunto.

Partindo da premissa de que a produção de linguagem constitui atividade interativa que requer a reconstrução do conhecimento de mundo que têm os interactantes, se faz necessária a observação de critérios lógicos para sua compreensão, reduzindo as margens do subjetivismo. Ao estudar a interação na linguagem, deve-se notar a forma como o enunciado é trabalhado e o método aplicado para se extrair a enunciação. Bakhtin (2004: 113) aponta como enunciado a situação que dá forma à enunciação e, assim, orienta que as enunciações, enquanto unidades reais da cadeia da comunicação verbal, devem ser estudadas levando em consideração o meio extra-verbal e o verbal, ou seja, o contexto e os outros enunciados. Nesse norte, ao verter fatos em linguagem e proceder à formalização das obrigações em documentos, o agente se vale de enunciados legais como diretriz e utiliza-os para a fundamentação. Contudo, aludidos enunciados contêm termos de outras ciências incorporados, principalmente a contábil. A partir da compreensão do ato de provar um fato com a demonstração de sua existência ou inexistência, Tomé (2017) associa brilhantemente a tarefa daquele que produz a prova jurídica à do historiador, ao pontuar que ambos se propõem a estabelecer fatos representativos de acontecimentos pretéritos, por meio dos rastros, vestígios ou sinais deixados por referidos eventos, utilizando, para tanto, de processos lógico-presuntivos que permitam a constituição ou desconstituição de determinado fato.

Sendo sabido que os instrumentos probatórios no direito tributário são produzidos a partir da formalização da norma individual e concreta (enunciação-enunciada) por meio de linguagem competente, podemos considerá-los como relato linguístico, decorrente do processo de enunciação realizado a partir dos enunciados referentes à matéria neles lançada e em congruência com as normas que disciplinam a forma dos documentos a serem produzidos. Ainda que existentes diretrizes legais, há de se ater com cautela aos seus enunciados e vocábulos nele constantes, porquanto mesmo que o conceito se encontre definido em lei, é possível gerar controvérsias pelo desrespeito aos limites de significação dos signos linguísticos em suas ciências de origem. Desrespeito esse que, por vezes, gera uma ampliação indevida dos conceitos e inobservância às restrições das normas gerais e constitucionais relacionadas ao âmbito tributário, originando, assim, diversos debates linguísticos e dogmáticos.

A aplicação dos enunciados normativos passa por um processo interpretativo do agente aplicador para a sua formalização, processo que se subdivide em processo inter-

pretativo dogmático e de linguagem. Segundo Reale (2003: 322), a interpretação dogmática do jurista é “quando o jurista se eleva ao plano teórico dos princípios e conceitos gerais indispensáveis à interpretação, construção e sistematização dos preceitos e institutos de que se compõe”. A partir dos ensinamentos de Adeodato (2002), verifica-se que, embora evitada de certo grau de subjetividade e possibilidade de alteração da aplicação do direito com a interpretação, em momento algum são inobservados os princípios da legalidade e da tipicidade na análise dogmática, ao expor:

A dogmática jurídica preocupa-se com possibilitar uma decisão e orientar a ação, estando ligada a conceitos fixados, ou seja, partindo de premissas estabelecidas. Essas premissas ou dogmas estabelecidos (emanados da autoridade competente) são, a priori, inquestionáveis. No entanto, conformadas as hipóteses e o rito estatuídos na norma constitucional ou legal incidente, podem ser modificados de tal forma a se ajustarem a uma nova realidade. A dogmática, assim, limita a ação do jurista condicionando sua operação aos preceitos legais estabelecidos na norma jurídica, direcionando a conduta humana a seguir o regulamento posto e por ele se limitar, desaconselhando, sob pena de sanção, o comportamento *contra legem*. Mas não se limita “a copiar e repetir a norma que lhe é imposta, apenas depende da existência prévia desta norma para interpretar sua própria vinculação”. (Adeodato, 2002: 32)

Somado aos parâmetros proporcionados pela dogmática jurídica para a construção de uma linha interpretativa interna ao ordenamento jurídico, é necessária a aplicação de um método que atenda aos critérios linguísticos textuais para que se possa analisar com fidedignidade a mensagem que se pretende passar com o enunciado e então verificar se este está condizente com o ordenamento jurídico. Dentre os métodos existentes, sobressai-se o construtivismo difundido por Carvalho (2017), que visa amarrar os termos da linguagem pelo cuidado especial com o arranjo sintático da frase, consoante esquemas lógicos, hábeis a conferir firmeza à mensagem, sem deixar de preocupar-se com o plano do conteúdo, selecionando as significações mais adequadas à fidelidade da enunciação. Ou seja, reveste-se de um instrumento para a construção rigorosa, lógica e clara do discurso para evitar grandes divergências em razão da margem subjetiva do objeto que se examina.

No que se refere ao processo de interpretação conjunta aplicada aos enunciados que prescrevem instruções quanto à forma dos documentos com força probatória produzidos pela fazenda, exemplificamos através dos artigos 202², 203³ e 204⁴ do Código Tributário Nacional, que elencam os elementos que devem conter na certidão de dívida ativa para que seja recepcionada pelo ordenamento jurídico como título executivo extrajudicial dotado de certeza, liquidez e com efeito de prova pré-constituída.

No artigo 202, constata-se as prescrições “indicará obrigatoriamente”, presente no caput, e “a certidão conterá”, no parágrafo único, as quais, por uma simplória verificação linguística, percebe-se que não denotam facultatividade, mas sim obrigatoriedade, de modo que atuam como requisitos de validade do título e, conseqüentemente, na ausência de qualquer elemento elencado, ensejará a nulidade do título, o que é confirmado pela interpretação dogmática ao verificar os artigos 203 e 204.

No que tange ao direito material prescrito em lei, a cautela deve se dar com os signos constantes do enunciado normativo, principalmente quando advindos de outras ciências, a exemplo do debate dirimido pelo Supremo Tribunal Federal ao apreciar o Recurso Extraordinário nº 574.706, cuja lide se pautou no alcance do conceito de receita bruta para a

base de cálculo da contribuição ao programa de integração social (PIS) e da contribuição para o financiamento da seguridade social (COFINS), que havia sido ampliada pela Lei Ordinária nº 9.718/98, visando incluir o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação (ICMS) na abrangência da receita bruta.

No vocabulário técnico jurídico, tanto incorporado pelo direito público, quanto privado, é imensa a gama de palavras advindas de outras ciências com diferentes usos, pois existem palavras e expressões do vocabulário comum usadas no seu sentido geral como *frutos pendentes* e *espaço aéreo*; palavras e expressões do vocabulário comum usadas com sentido jurídico, como *residência* e *estado de necessidade*; palavras e expressões provenientes de outras ciências empregadas nos códigos, como *faturamento* e *receita bruta*; e vocábulos de sentido estritamente jurídico, como *anticrese* e *usufruto*. Carvalho (2011b: 38) adverte que o emprego de termos técnicos revela dificuldades por parte dos juristas em superar certos entraves do vocabulário especializado, como as relativas à ambiguidade e ao teor de vagueza, as quais somente serão resolvidas com ingentes esforços semânticos. De forma que as palavras e locuções plurissignificativas vão desaparecer no plano da lógica jurídica, a partir da interpretação sistemática do ordenamento, uma vez que os termos lógicos tem somente uma significação, visto haver uma estrutura de linguagem efetivamente unívoca, o que permite delinear os termos por esquemas seguros e precisos de linguagem.

O processo interpretativo resulta em discursos persuasivos, pois a persuasão presente no discurso dos operadores do direito, tanto os parciais quanto imparciais, tem como objetivo e consequência submeter à decisão ou opinião de outrem à de quem persuade. Pontua Citelli (2002: 41) que o discurso persuasivo se revela na expressão de um discurso institucional, visto que as instituições falam por meio dos signos fechados, monossêmicos, dos discursos de convencimento, tanto as instituições maiores como o judiciário, quanto as microinstituições, como a unidade familiar e demonstra:

Assim, por exemplo, se o código civil determina que a monogamia é o modo de organizar a família no Brasil, não nos dá espaço para questionar tal enunciado [...] caso tenhamos visões poligâmicas, todo o esforço das instituições [...] será no sentido de reverter este comportamento. Nesse caso, a ação persuasiva será no sentido de alterar uma atitude que afronta as instituições.

O discurso tratado se constitui verdade a partir da própria lógica, tendo como efeito se tornar certo para o receptor. Dessa forma, o modo de conduzir o signo é de vital importância para a compreensão das possibilidades de se produzir a persuasão, de tal maneira que o termo preconizado no enunciado legal permanece intacto, sendo mutável o significado a ele atribuído. Assim, no processo de enunciação, faz-se imprescindível considerar a ciência da qual a palavra foi incorporada e quais seus aspectos funcionais, mórficos e semânticos. Eis que, conforme destacam Duarte e Lima (2003: 43-56), para classificar o alcance das palavras é preciso usar critérios que levem em conta: a significação, extra e intralinguística, que remete ao critério semântico; a função sintática correspondente ao critério funcional; e o comportamento no que se refere à flexão e formação de palavras, sobre o que versa o critério formal ou mórfico. Em decorrência dos quais mesmo com os diferentes discursos persuasivos, a amplitude do vocábulo tende a se equivaler.

Ao apreciar parte ou o todo do enunciado, destacamos o objeto estudado para o processo de interpretação, a exemplo da tese objeto do Recurso Extraordinário supra-

mencionado, no qual se buscou definir a concepção jurídica do conceito de receita bruta. De acordo com Carvalho (2011b: 14), a teoria dos objetos “reconhece que todo objeto tem sempre um lado subjetivo, conteúdo de alguma forma subjetiva, apresentando-se, portanto, como um dado, um elemento integrante do mundo da consciência”, justificando que o processo de conhecimento dos objetos do mundo somente se completa após transitar pela subjetividade do ser cognoscente. Ou seja, ainda que seja aplicado um método lógico, o objeto será apreciado de forma conjunta entre os elementos vindos do mundo exterior com aqueles presentes na consciência daquele que interpreta.

A cadeia interpretativa que envolve a análise dogmática e linguística pode ser observada nos votos proferidos no Recurso Extraordinário nº 574.706, cujo objeto consistia no enunciado normativo contido no artigo 3º caput e em seu parágrafo 1º da Lei ordinária nº. 9.718/98, em que o legislador buscou equiparar o conceito de *faturamento* à *receita bruta* e expandir o alcance do vocábulo para totalidade das receitas auferidas pelas pessoas jurídicas, a saber:

Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

§ 1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

Considerando tratar-se de termos advindos da ciência contábil, os tribunais majoritariamente adotam o significado determinado pelas normas brasileiras de contabilidade NBC T 3.7 e NBC 19.30 que delimitam, respectivamente, os termos Faturamento e Receita Bruta. O primeiro corresponde à venda de mercadorias, produtos e serviços, inclusos os valores dos tributos incidentes sobre essas receitas, ou seja, corresponde ao ingresso bruto ou faturamento bruto, mesmo quando na demonstração do resultado tais tributos estejam fora do cômputo dessas receitas. O segundo refere-se à entrada bruta de benefícios econômicos durante o período que ocorre no curso das atividades ordinárias da empresa, quando tais entradas resultam em aumento do patrimônio líquido, excluídos aqueles decorrentes de contribuições dos proprietários, acionistas ou cotistas.

Ao ignorar o significado dos termos atribuído pela ciência da qual ele foi incorporado e tornar irrelevante a classificação contábil adotada para as receitas, o legislador criou um ônus ao contribuinte através do alargamento da base de cálculo do PIS e da COFINS, por vedar o abatimento dos valores destinados ao pagamento de tributos para a apuração da receita bruta, o que, conforme demonstrado, é cabível ao apurar o faturamento, mas não a receita bruta, vez que os tributos são receita do Ente Público e não do contribuinte. Nessa toada, dentre os diversos argumentos articulados no mesmo sentido, enfatiza-se o voto proferido pelo ilustríssimo Ministro Celso de Mello, que para fazer a delimitação do vocábulo se vale de uma ponderação entre os enunciados normativos e precedentes dos tribunais, a saber:

Não se desconhece, Senhora Presidente, considerados os termos da discussão em torno da noção conceitual de faturamento, que a legislação tributária, emanada de qualquer das pessoas políticas, não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, para definir ou limitar competências tributárias, o que justificou, p. ex., em face do que dispõe o art. 110 do Código Tributário Nacional, a formulação por esta Corte Suprema, no exercício de sua jurisdição constitucional, do enunciado constante da Súmula Vinculante nº31.

Feitos os processos interpretativos sobre a legislação e os precedentes no Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, o Ministro Marco Aurélio (STF, RE 574706, 2017), ao proferir seu voto, partiu do exame dos ensinamentos apresentados por Geraldo Ataliba (1978: 88) para expor uma linha interpretativa dogmática em consonância com o raciocínio lógico linguístico desenvolvido pela doutrina por meio de uma análise semiótica da expressão contida no enunciado.

O conceito de receita refere-se a uma espécie de entrada. Entrada é todo o dinheiro que ingressa nos cofres de uma entidade. Nem toda entrada é uma receita. Receita é a entrada que passa a pertencer à entidade. Assim, só se considera receita o ingresso de dinheiro que venha a integrar o patrimônio da entidade que o recebe. As receitas devem ser escrituradas separadamente das meras entradas. É que estas não pertencem à entidade que as recebe; têm caráter eminentemente transitório e ingressam a título provisório, para saírem, com destinação certa, em breve lapso de tempo. Após realizar o processo interpretativo mencionado, o Supremo Tribunal Federal entendeu pela inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições, visto não ser logicamente crível sua abrangência no sentido e significância de receita bruta e, assim, não harmonizar com o ordenamento jurídico, considerando o prisma da dogmática jurídica vigente.

Destarte, é possível estabelecer uma abrangência conceitual apta a conferir segurança jurídica, tanto nos enunciados, que correspondem à forma dos documentos a serem elaborados pela administração pública e particulares, quanto referente à matéria neles contida. Ao apreciar um enunciado legal a partir da perspectiva do método construtivista lógico-semântico com a aplicação dos critérios textuais, a compreensão do enunciado se dá de forma lógica e objetiva. Esse Método se relaciona diretamente com a dogmática jurídica, que se pauta no cotejo dos enunciados jurídicos questionados e no ordenamento jurídico a fim de verificar sua validade.

Conclusão

Para aplicar o direito ou dirimir litígios como o que originou o recurso de nº 574.706, o operador do direito atua como intérprete através do processo de enunciação no qual expõe suas conclusões, coordenando-as e sistematizando-as de forma harmônica com o ordenamento jurídico. Por conseguinte, as negligências semióticas presentes na legislação, assim como a falta de critérios linguísticos hábeis a reduzir a margem de subjetivismo dos vocábulos na apreciação para sua aplicação, resultam na fragilização do contraditório, da ampla defesa e do devido processo legal ante a presunção de veracidade dos atos administrativos, que, por sua vez, estão vinculados aos enunciados legais eivados de equívocos e distorções, fatores que intensificam até mesmo os efeitos da dificuldade de produzir prova em contrário. Assim, a despeito dos princípios e garantias constitucionais, o próprio poder público, através da elaboração de enunciados normativos, ocasiona a fragilização dos direitos do contribuinte, ao passo que mesmo que sejam eivados de ilegalidades e ambiguidades na sua redação, vinculam os atos administrativos, gerando insegurança jurídica ao sujeito passivo da obrigação tributária e originando a necessidade da busca pela tutela jurisdicional.

Entretanto, o notório desequilíbrio nas relações entre o fisco e o particular pode ser amenizado se os três poderes (Judiciário, Executivo e Legislativo) prezarem pela coerência e qualidade textual das previsões normativas. Para tanto, é de grande proveito valer-se da utilização de métodos lógicos e critérios textuais na elaboração e aplicação

dos enunciados normativos, concebendo os termos sob a ótica do construtivismo lógico-semântico com análises semânticas, mórficas e funcionais para delimitar a abrangência das expressões e assim proceder na produção e aplicação dos enunciados normativos. Com isso, as distorções de vocábulos nos enunciados legais tendem a ser amenizadas, reduzindo a margem de subjetividade daquele que interpreta e conseqüentemente as ilegalidades constantes da própria legislação, que vincula a atuação da administração pública e reflete na esfera de bens e direitos dos particulares.

Neste diapasão, sugere-se a adoção de um método interpretativo nos moldes do construtivismo lógico-semântico difundido no Brasil por Paulo de Barros Carvalho (2011b) e Lourival Vilanova (2003) como modo de obter maior fidedignidade entre os fatos e o que se demonstra na produção probatória através dos documentos produzidos nos termos da legislação. Aludido método, por consistir na aplicação de critérios funcionais, mórficos e semânticos para determinar a abrangência dos signos, considerando a ciência da qual a palavra foi extraída, sem deixar de observar a cautela sintática e dogmática jurídica, se além a critérios linguístico-textuais aptos a demonstrar um comprometimento com o sentido e a significância da mensagem que se pretende passar através do enunciado, de modo aumentar a possibilidade de concretização do devido processo legal e assim proporcionar a efetiva garantia ao contraditório e da ampla defesa, uma vez que tende a reduzir o subjetivismo na enunciação-enunciada.

Notes

¹Constituição Federal de 1988. Art. 5º, LV – ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal; o LV – aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.

²Art. 202. O termo de inscrição da dívida ativa, autenticado pela autoridade competente, indicará obrigatoriamente:

I – o nome do devedor e, sendo caso, o dos corresponsáveis, bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outros;

II – a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos;

III – a origem e natureza do crédito, mencionada especificamente a disposição da lei em que seja fundado;

IV – a data em que foi inscrita;

V – sendo caso, o número do processo administrativo de que se originar o crédito.

Parágrafo único. A certidão conterà, além dos requisitos deste artigo, a indicação do livro e da folha da inscrição.

³Art. 203. A omissão de quaisquer dos requisitos previstos no artigo anterior, ou o erro a eles relativo, são causas de nulidade da inscrição e do processo de cobrança dela decorrente, mas a nulidade poderá ser sanada até a decisão de primeira instância, mediante substituição da certidão nula, devolvido ao sujeito passivo, acusado ou interessado o prazo para defesa, que somente poderá versar sobre a parte modificada.

⁴Art. 204. A dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída. Parágrafo único. A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a que aproveite.

Referências

Adeodato, J. M. (2002). *Ética e retórica para uma teoria da dogmática jurídica*. São Paulo: Saraiva.

Amaro, L. (2004). *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 10 ed.

Araújo, F. D. d. (1992). *Motivação e Controle do Ato Administrativo*. Belo Horizonte: Del Rey.

- Ataliba, G. (1978). *Estudos e Pareceres de Direito Tributário*, volume 1/88. São Paulo: Revista dos Tribunais.
- Bakhtin, M. M. (2004). *Marxismo e Filosofia da Linguagem*. São Paulo: Hucitec.
- Bronckart, J.-P. (2003). *Atividades de linguagem, textos e discursos: por um interacionismo sócio-discursivo*. São Paulo: Educ.
- Carvalho, P. d. B. (2011a). *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva.
- Carvalho, P. d. B. (2011b). *Direito Tributário: Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses.
- Carvalho, P. d. B. (2017). Constructivismo lógico-semântico. In C. F. Campilongo, A. d. A. Gonzaga e A. L. Freire, Orgs., *Enciclopédia jurídica da PUC-SP*. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, chapter Teoria Ger.
- Citelli, A. (2002). *Linguagem e persuasão*. São Paulo: Ática, 15 ed.
- Di Pietro, M. S. Z. (2010). *Direito administrativo*. São Paulo: Atlas.
- Di Pietro, M. S. Z. (2011). *Direito Administrativo*. São Paulo: Atlas.
- Duarte, P. M. T. e Lima, M. C. (2003). *Classes e categorias em português*. Fortaleza: UFC.
- Machado, H. d. B. (2013). *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros.
- Reale, M. (2003). *Lições preliminares de direito*. São Paulo: Saraiva.
- Rodrigues, S. (2002). *Direito Civil, Parte Geral*. São Paulo: Saraiva.
- Tomé, F. D. P. (2017). Prova.
- Torres, R. L. (2004). O Princípio da Tipicidade no Direito Tributário. *Revista de direito Administrativo*.
- Vilanova, L. (2003). *Escritos Jurídicos e Filosóficos*. São Paulo: Axis Mundi/Ibet.